

**ZASADY ODLICZANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG PRZEZ
PODATNIKÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ
O CHARAKTERZE MIESZANYM,
Z UWZGLĘDNIENIEM ZMIAN WPROWADZONYCH
OD 1 STYCZNIA 2016 r.**

Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie ostatni pakiet zmian wprowadzanych ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), zwanej dalej „ustawą nowelizującą”.

Zmiany te polegają na doprecyzowaniu zasad odliczania podatku VAT w przypadku towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (działalności gospodarczej oraz celów poza systemem VAT), jeżeli nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszło również w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie proporcji”.

Rozporządzenie w sprawie proporcji określa zakres wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć, w przypadku:

- jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, tj. urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, samorządowej jednostki budżetowej utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego i samorządowego zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- samorządowych instytucji kultury,
- państwowych instytucji kultury,
- uczelni publicznych,
- instytutów badawczych.

Poniżej zostaną omówione zasady odliczania podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność o charakterze mieszanym, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2016 r. ustawą nowelizującą do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”.

Zmiany wprowadzane rozporządzeniem w sprawie proporcji zostaną omówione w załączniku do niniejszej broszury „Zasady obliczania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników”.

ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO

ZASADA OGÓLNA

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług tylko i wyłącznie w takim zakresie, w jakim zakupy te są wykorzystywane do wykonywania:

- czynności opodatkowanych,
- czynności dokonanych poza terytorium kraju, jeżeli podatek naliczony mógłby być odliczony, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),
- czynności zwolnionych od podatku na podstawie:
 - art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37-41 ustawy o VAT, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l ustawy o VAT jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),
 - art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 1, 8 i 9 ustawy o VAT

Celem zrealizowania prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik jest obowiązany do bezpośredniego przyporządkowania dokonanych zakupów do opisanych wyżej czynności (dających prawo do odliczenia).

Podstawa prawna: art. 86 ust. 1, ust. 2a i ust. 7b oraz art. 90 ust. 1 ustawy o VAT

ZASADA PROPORCJONALNEGO ODLICZANIA

Jeśli nie jest możliwe przypisanie dokonanych zakupów towarów i usług w całości do czynności dających prawo do odliczenia (opisanych powyżej), ponieważ podatnik świadczy jeszcze inne czynności, ma on prawo do odliczenia jedynie tej kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom dającym prawo do odliczenia.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a i 7b oraz art. 90 ust. 2 ustawy o VAT

Sposób określenia proporcji (sposób wyliczenia kwoty podatku naliczonego do odliczenia), który winien zostać zastosowany w ww. przypadkach uzależniony jest od charakteru

wykonywanych przez podatnika – obok czynności opodatkowanych – innych dodatkowych czynności:

- pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT (niepodlegających opodatkowaniu VAT),
- wykorzystywania nieruchomości stanowiącej majątek przedsiębiorstwa na cele osobiste (prywatne),
- zwolnionych z VAT.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a-2h, art. 86 ust. 7b i art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT

Czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej

Definicja działalności gospodarczej zawarta jest w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania VAT. „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu VAT, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą.

Może to być przykładowo:

- otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów,
- sprzedaż wierzytelności „trudnych”,
- otrzymanie dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze niemających bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych przez podatnika towarów lub usług przez niego świadczonych, lecz wykorzystywanych w całości do wykonywania działalności gospodarczej objętej podatkiem VAT,
- działania pracodawcy polegające na dokonaniu zakupów od osób trzecich, których nabycie w całości następuje ze środków funduszu tworzonego na podstawie ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych¹ w celu udostępnienia ich nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie osobom uprawnionym na zasadach wymienionych w tej ustawie,
- obowiązki pracodawcy wynikające z ustawy o związkach zawodowych², np. udostępnienie pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej w zakładzie pracy,
- otrzymanie przez komorników sądowych zwrotu wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji (zwrotu wydatków takich jak np. należności biegłych, koszty ogłoszeń

¹ Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 111).

² Ustawa z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1881).

w pismach, koszty transportu specjalistycznego, przejazdu poza miejscowość, która jest siedzibą komornika, przechowywania i ubezpieczenia zajętych ruchomości, koszty doręczenia środków pieniężnych przez pocztę lub przelewem bankowym, koszty uzyskiwania informacji niezbędnych do prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub wykonania postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia),

- zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Za czynności zrównane z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej uznaje się także nieodpłatną dostawę towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste, w przypadkach o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, dalej zwane „celami osobistymi” lub „celami prywatnymi”. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w przypadkach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia VAT.

Cele osobiste (prywatne)

Przez cele osobiste należy rozumieć cele osobiste (prywatne) podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia oraz innych osób będących osobami trzecimi wobec podatnika lub przez jego pracowników.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, wyrok TSUE w sprawie C-515/07 (pkt 38), opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-515/07 (pkt 55), wyrok TSUE w sprawie C-124/12 (pkt 34)

UWAGA!

Wyjątkiem będzie sytuacja nieodpłatnego wykorzystania na cele osobiste (prywatne) nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, w którym to przypadku rozliczanie wydatków związanych z tą nieruchomością następuje na odrębnych zasadach, opisanych na str. 15-17 opracowania.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 7b i art. 90a ust. 2 ustawy o VAT

Czynności zwolnione z VAT

Czynnościami zwolnionymi z VAT są czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT, jednakże zwolnione z tego podatku

na podstawie przepisów ustawy o VAT lub rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy (bez prawa do odliczeń).

Czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą

Czynności pozostające poza działalnością gospodarczą obejmują sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT, przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy.

WAŻNE!

Jeśli podatnik nie wykonuje czynności pozostających poza działalnością gospodarczą lub czynności zwolnionych z VAT oraz nie wykorzystuje nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, na cele prywatne, zasady odliczania proporcjonalnego opisane w niniejszej broszurze nie znajdą do niego zastosowania.

W konsekwencji, w pierwszej kolejności – celem ustalenia czy do sytuacji podatnika znajdą zastosowanie zasady odliczania proporcjonalnego – należy ustalić charakter wszystkich wykonywanych przez niego czynności.

Jeśli podatnik wykonuje którekolwiek z opisanych czynności znajdą do niego zastosowanie odpowiednie zasady odliczenia proporcjonalnego:

- w przypadku wykonywania czynności pozostających poza działalnością gospodarczą, jak i czynności w ramach prowadzenia działalności gospodarczej – zasady wskazane w art. 86 m.in. w ust. 2a-2h i art. 90c oraz w rozporządzeniu w sprawie proporcji,
- w przypadku wykorzystywania nieruchomości, włączonej w majątek przedsiębiorstwa, na cele prywatne jak i na cele działalności gospodarczej podatnika – zasady wskazane w art. 86 m.in. w ust. 7b i art. 90a,
- w przypadku czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT – zasady wskazane w art. 90 i art. 91 ustawy o VAT.

W przypadku wykonywania przez podatnika jednego, dwóch lub wszystkich z opisanych czynności zastosowanie znajdzie każdy z przypisanych do danych czynności sposobów odliczania proporcjonalnego. Odpowiednio w pierwszej kolejności zastosowanie znajdą zasady wskazane w art. 86 ust. 2a-2h, następnie zasady wskazane w art. 86 ust. 7b i ostatnie w kolejności zasady wskazane w art. 90. Po zakończeniu roku podatkowego należy dokonać korekty na podstawie art. 90c i art. 91, natomiast korekta wskazana w art. 90a dokonywana będzie w sytuacji wystąpienia zmiany w sposobie używania nieruchomości do celów działalności gospodarczej i do celów prywatnych.

W przypadku natomiast ponoszenia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi zasady odliczania proporcjonalnego opisano na str. 15, 17-18 niniejszej broszury.

ODLICZANIE PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI POZOSTAJĄCYCH POZA DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ

Odliczanie bieżące (wstępne)

W przypadku zakupu towarów i usług:

- wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów pozostających poza taką działalnością,
- których przypisanie w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe

podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego zawartego w ich cenie tylko w takiej części, którą można proporcjonalnie przypisać do jego działalności gospodarczej (co do zasady dotyczącej czynności opodatkowanych VAT).

Z uwagi na różnorodność i bogactwo życia gospodarczego wybór sposobu, według którego dokonuje się tego proporcjonalnego przypisania, należy do podatnika. Przepisy ustawowe wymagają jednak, aby odpowiadał on najbardziej specyficznie wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Będzie to spełnione, jeśli sposób ten:

- zapewni dokonanie odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w części przypadającej na działalność gospodarczą (co do zasady dotyczącej czynności opodatkowanych VAT) oraz
- obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą oraz na cele inne (z wyjątkiem celów prywatnych) – gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a i 2b ustawy o VAT

WAŻNE!

W oparciu o wybrany przez podatnika sposób określenia proporcji wyznaczy on proporcję, według której powinna być obliczana kwota podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą, zwaną dalej „proporcją”. W przypadku gdy podatnik będzie w ramach działalności gospodarczej wykonywał czynności opodatkowane VAT i zwolnione z VAT powinien obliczyć również proporcję wynikającą z art. 90 ustawy o VAT (jeżeli nie będzie w stanie wyodrębnić kwot podatku naliczonego przypisanych do czynności opodatkowanych VAT).

Metody ustawowe

Ustawa proponuje kilka metod, które podatnik może wykorzystać celem proporcjonalnego obliczenia podatku naliczonego, jednakże katalog ten nie ma charakteru obligatoryjnego i zamkniętego. Ustawa podaje jako przykładowe metody wykorzystujące następujące dane:

- średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością (metoda „pracownicza”);
- średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością (metoda „godzinowa”);
- roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza (metoda „obrotowa”);
- średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością (metoda „powierzchniowa”).

Dopuszczalna jest także metoda będąca kompilacją metod ustawowych czy też każda inna metoda, pod warunkiem jednak, że będzie odpowiadała ona najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Możliwe jest także zastosowanie kilku różnych metod w zależności od różnorodności prowadzonych przez podatnika rodzajów działalności lub w zależności od rodzajów dokonywanych nabyć, jeśli jest to uzasadnione ekonomicznie.

UWAGA!

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury i państwowych instytucji kultury oraz uczelni publicznych i instytutów badawczych metodą najbardziej odpowiadającą specyfice prowadzonej przez tych podatników działalności i dokonywanych nabyć jest metoda wskazana w rozporządzeniu w sprawie proporcji. Podmioty te mogą stosować inną metodę określenia proporcji pod warunkiem, że metoda ta zapewnia bardziej dokładne niż metoda wskazana w rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą.

UWAGA!

W przypadku gdy podatnik zdecyduje się na stosowanie metody opartej na obrocie i przychodach, do obrotu (przychodu) nie będzie wliczało się kwoty podatku VAT, jak również obrotu (przychodu) uzyskanego z:

- dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane (lub mogłyby zostać zaliczone) przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
- dostawy gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika (lub mogłyby zostać zaliczone) – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
- tytułu transakcji dotyczących pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- tytułu transakcji dotyczących usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 (tj. zasadniczo usług o charakterze finansowym), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2g ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 90 ust. 5, 6 i 9a ustawy o VAT)

UWAGA!

Wyłączenie obrotu (przychodu) opisane powyżej powinno być interpretowane zgodnie z tezami wypracowanymi przez orzecznictwo TSUE, w szczególności w wyrokach: C-174/08 (pkt 35), C-306/94 (pkt 18-23), C-77/01 (pkt 77-80) oraz C-98/07 (pkt 23-26 oraz 35-36).

Orzecznictwo TSUE znalazło odzwierciedlenie w ustalonej już linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 18 marca 2015 r. sygn. I FSK 240/14, z 5 maja 2015 r. sygn. I FSK 479/14 oraz z dnia 27 maja 2015 r. sygn. I FSK 117/14).

Dane wykorzystywane w wybranej przez podatnika metodzie

Zasadą jest wykorzystywanie danych za poprzedni rok podatkowy, zatem odliczenie bieżące podatnika będzie miało charakter wstępny (konieczna będzie korekta tego odliczenia na podstawie danych rzeczywistych, po zakończeniu roku podatkowego). Przykładowo, podatnik dokonując wstępnego odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016 do wyliczenia proporcji, według której będzie dokonywać na bieżąco tego odliczenia, przyjmuje dane za zakończony rok 2015. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się jednorazowo (tzn. raz w roku) w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane z zakońzonego roku 2016.

W sytuacji gdy podatnik dopiero rozpoczyna wykonywanie działalności mieszanej, tzn. działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza działalnością gospodarczą, wykorzystuje dane wyliczone szacunkowo, również według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Po zakończeniu roku podatkowego konieczne będzie jednak dokonanie korekty tego odliczenia na podstawie danych rzeczywistych z tego roku.

Jeśli podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć wykorzystanie danych za poprzedni rok podatkowy byłoby z jakichś względów niereprezentatywne może w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjąć również dane wyliczone szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2d-2f ustawy o VAT

Proporcję bieżącą (wstępną) określa się procentowo w stosunku rocznym i zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej. Ustalona na bazie danych za zeszły rok podatkowy proporcję stosuje się do odliczeń dokonywanych w trakcie całego roku bieżącego.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2g zdanie pierwsze i drugie ustawy o VAT

Roczna korekta odliczeń (korekta rzeczywista)

Podatnik po zakończeniu roku podatkowego – w rozliczeniu za styczeń roku następnego (lub I kwartał roku następnego – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) jest zobowiązany dokonać korekty odliczonego według proporcji wstępnej (bazującej na danych z roku poprzedniego) podatku naliczonego, przy uwzględnieniu danych dla zakońzonego roku podatkowego – według proporcji rzeczywistej. Przykładowo, podatnik dokonując bieżącego (wstępnego) odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016, do wyliczenia proporcji, według której dokonywał tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2015. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się raz w roku w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane rzeczywiste za zakończony rok 2016.

Podatnik dokonując korekty rocznej może przyjąć inny sposób określenia proporcji niż wybrany dla dokonywania odliczenia bieżącego (wstępnego), jeżeli sposób ten okaże się bardziej reprezentatywny dla zakońzonego roku. Przykładowo, odliczenie dokonywane zgodnie z metodą „obrotową”, może zostać skorygowane w trybie korekty rocznej według metody „powierzchniowej”, o ile metoda ta – np. wskutek zmiany profilu działalności podatnika w trakcie roku podatkowego – okazała się bardziej odpowiadająca specyfice jego działalności.

Jeśli podatnik z uwagi na specyfikę działalności został upoważniony – w drodze rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT – do przyjęcia danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy do ustalenia proporcji wstępnej, korekty rocznej dokonuje przy uwzględnieniu danych za poprzedni rok podatkowy. Przykładowo, podatnik dokonując wstępnego odliczenia podatku naliczonego w trakcie roku 2016 do wyliczenia proporcji, według której dokonywał tego odliczenia, przyjął dane za zakończony rok 2014. Roczna korekta odliczenia będzie natomiast odbywała się raz w roku w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy roku 2017 (styczeń lub I kwartał – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) na podstawie proporcji wykorzystującej dane za zakończony rok 2015.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1-3 ustawy o VAT

Korekty rocznej (rzeczywistej) dokonuje się przy odpowiednim zastosowaniu zasad dokonywania korekty rocznej w przypadku prowadzenia przez podatnika działalności opodatkowanej VAT i zwolnionej z VAT (art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT). I tak:

- nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów zaliczone na podstawie przepisów o podatku dochodowym przez podatnika (lub takie, które mogłyby zostać zaliczone) do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w tym podlegających amortyzacji) – objęte są 10-letnią korektą;

Wyjątek stanowią:

- nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł,
- opłaty roczne pobierane z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste, w przypadku których dokonuje się korekty dla zakończonego roku podatkowego;

- pozostałe towary i usługi zaliczone na podstawie przepisów o podatku dochodowym przez podatnika (lub takie, które mogłyby zostać zaliczone) do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w tym podlegających amortyzacji) – objęte są 5-letnią korektą;

Wyjątek stanowią towary i usługi o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł, w przypadku których dokonuje się korekty dla zakończonego roku podatkowego.

- towary i usługi inne niż środki trwałe i wartości niematerialne i prawne – objęte są roczną korektą.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT)

Roczna korekta – w zależności od przyporządkowanego danemu towarowi lub usłudze okresu korekty – dotyczy całej wartości podatku naliczonego, jednej piątej lub jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł, korekty rocznej dokonuje się przez cały okres korekty (za każdy rok), tj. w przypadku nieruchomości przez 10 lat, a w przypadku ruchomości przez 5 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT)

Należy pamiętać, że w przypadku, gdy podatnik prowadzi działalność gospodarczą opodatkowaną i zwolnioną, opisana powyżej korekta podatku odliczonego musi uwzględniać też korektę, o której mowa w art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

W przypadku transakcji zbycia przez podatnika jego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa do dokonywania (kontynuowania) korekt rocznych zobowiązany jest nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Podstawa prawna: art. 90c ust. 1 ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 91 ust. 9 ustawy o VAT)

Przepisy przejściowe w zakresie korekt rocznych

Opisane powyżej zasady dokonywania rocznych korekt (rzeczywistych) znajdują zastosowanie dopiero w odniesieniu do towarów i usług nabytych od dnia 1 stycznia 2016 r.

UWAGA!

Powyższa zasada zawarta w przepisie przejściowym nie dotyczy jednak wydatków na nabycie lub wytworzenie nieruchomości lub praw wieczystego użytkowania gruntów, stanowiących majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanych dotychczas w działalności gospodarczej oraz działalności pozostającej poza działalnością gospodarczą (zarówno działań mających charakter prywatny, jak i działań np. w charakterze organów władzy publicznej).

W konsekwencji, w przypadku wydatków poniesionych przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie lub wytworzenie nieruchomości lub praw wieczystego użytkowania gruntów, stanowiących majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanych dotychczas w działalności gospodarczej oraz:

- do celów osobistych (prywatnych) podatnika lub jego pracowników – zastosowanie znajdują dotychczasowe zasady dokonywania korekt wskazane w art. 90a ustawy o VAT,
- w działalności pozostającej poza VAT (innej niż cele osobiste), tj. m.in. działań w charakterze organów władzy publicznej – od 2016 r. zastosowanie znajdują zasady dokonywania korekt rocznych wskazane w art. 90c ustawy, co w praktyce oznacza dokonanie pierwszej korekty rocznej w styczniu (I kwartale – jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie) roku 2017.

Podstawa prawna: art. 6 ustawy nowelizującej

ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI OSOBISTYCH (PRYWATNYCH)

Wydatki na nabycie dóbr inwestycyjnych

W przypadku nabycia dóbr inwestycyjnych:

- czyli towarów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa przekracza 15 tys. zł (tzn. stanowiących w całości majątek przedsiębiorstwa),
- które podatnik również planuje wykorzystywać/wykorzystuje do celów osobistych (prywatnych) swoich lub pracowników

odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia (wytworzenia) tego dobra przysługuje natychmiastowo w całości (przy spełnieniu oczywiście wszystkich warunków wynikających z ustawy o VAT), jednakże każde wykorzystanie prywatne tego dobra podlega opodatkowaniu.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, orzecznictwo TSUE, np. C-460/07 (pkt 42).

UWAGA!

Zasada odliczenia natychmiastowego połączona z obowiązkiem (rozciągniętym w czasie) opodatkowania użytku prywatnego nie znajdzie zastosowania w przypadku nabycia:

- (wytworzenia) nieruchomości, w tym nabycia praw wieczystego użytkowania gruntów – obowiązuje tutaj bowiem odliczenie proporcjonalne połączone z systemem korekt (omówione poniżej);
- pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony – zasadniczo obowiązuje tutaj odliczenie 100% lub 50%, połączone z systemem korekt –

omówione poniżej oraz szczegółowo w broszurze „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”, dostępnej na stronie:

http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura_samochody_2014.pdf

Podstawa prawna: art. 8 ust. 2 i ust. 5-6, art. 86 ust. 7b, art. 86a, art. 90a i 90b ustawy o VAT

Wydatki na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa

Odliczanie bieżące

W przypadku ponoszenia przez podatnika wydatków na nabycie oraz wytworzenie nieruchomości (w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów), która:

- została włączona do majątku jego przedsiębiorstwa, oraz
- jest wykorzystywana zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i celów osobistych (prywatnych) a przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe

kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 7b ustawy o VAT

UWAGA!

Od 1 stycznia 2016 r. zasada ta nie dotyczy sytuacji wykorzystywania nieruchomości zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i celów pozostających poza działalnością gospodarczą (np. działalność w charakterze organu władzy), innych jednakże niż cele osobiste (prywatne) podatnika lub jego pracowników. Rozliczanie podatku naliczonego (odliczanie bieżące oraz dokonywanie korekt rocznych) w przypadku wykorzystywania nieruchomości do celów pozostających poza działalnością gospodarczą, innych jednak niż cele prywatne odbywać się będzie bowiem od 1 stycznia 2016 r. na zasadach wskazanych w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT, opisanych w niniejszej broszurze.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a-2h, art. 86 ust. 7b ustawy o VAT oraz art. 1 pkt 4 lit. a i lit. b ustawy nowelizującej

Metoda wyliczenia udziału procentowego

Z uwagi na różnorodność i bogactwo życia gospodarczego wybór sposobu, według którego dokonuje się wyliczenia tego proporcjonalnego przypisania, należy do podatnika. Wybrany sposób musi jednak gwarantować jak najbardziej zbliżone do rzeczywistego obliczenie podatku naliczonego związanego wyłącznie z działalnością gospodarczą. Wskazać należy, że po zmianie przepisów od 1 stycznia 2016 r. może być dalej stosowana – o ile jest najbardziej zbliżona do rzeczywistego obliczenia podatku naliczonego – „metoda „powierzchniowa”.

Obliczony przy zastosowaniu wybranej metody podatek naliczony (czyli kwota/część kwoty podatku związana wyłącznie z działalnością gospodarczą):

- będzie podlegał odliczeniu w całości – jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT,
- będzie podlegał odliczeniu w części, zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 90 ustawy o VAT – jeżeli będzie związany równocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT i czynnościami zwolnionymi z VAT, a których to przypisanie wyłącznie do którychś z tych czynności nie jest możliwe, albo
- nie będzie podlegał odliczeniu – jeśli będzie związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT.

Korekta odliczeń (korekta rzeczywista)

Podatnik jest zobowiązany dokonać korekty odliczonego podatku naliczonego, jeśli w ciągu 120 miesięcy (licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania) nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej.

Korekty tej (zwiększającej lub zmniejszającej odliczenie podatku naliczonego) dokonuje się:

- jednorazowo w deklaracji za okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym nastąpiła zmiana w stopniu wykorzystania,
- w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty,
- z uwzględnieniem proporcji określonej w art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT – jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych z VAT (bez prawa do odliczenia podatku naliczonego).

Podstawa prawna: art. 90a ust. 1 ustawy o VAT

UWAGA!

W powyższym zakresie zachowuje zasadniczo aktualność broszura „Najważniejsze zmiany w VAT od dnia 1 stycznia 2011 r.” w części zamieszczonej na str. 26-29, zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod linkiem:

<http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/NAJWA%C5%9BNIEJSZE+ZMIANY+W+VAT+OD+DNIA+1+STYCZNIA+2011+R..pdf>

UWAGA!

W przypadku zmiany stopnia wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej (w szczególności w przypadku zmniejszenia tego zakresu) nie znajduje zastosowania obowiązek opodatkowania używania nieruchomości do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT). Obowiązek ten został bowiem zastąpiony systemem korekt.

Podstawa prawna: art. 90a ust. 2 ustawy o VAT

Wydatki na nabycie pozostałych towarów i usług

W przypadku nabycia:

- dóbr inwestycyjnych czyli towarów zaliczonych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł (z wyłączeniem nieruchomości oraz pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony),
- pozostałych towarów i usług,

które podatnik również planuje przeznaczyć (wykorzystać/wykorzystywać) do swoich celów prywatnych lub celów prywatnych swoich pracowników, odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia tych towarów i usług przysługuje w takiej części, w jakiej nabycie to będzie wykorzystane do opodatkowanej działalności gospodarczej podatnika. Jedynie w sytuacji gdy podatnik w chwili nabycia towarów i usług nie jest w stanie obiektywnie określić, w jakim zakresie towary i usługi będą wykorzystywane do celów opodatkowanej działalności gospodarczej, a w jakim do celów prywatnych, możliwe jest całkowite odliczenie VAT od tego nabycia, z równoczesnym jednak obowiązkiem opodatkowania VAT wykorzystania prywatnego towarów lub usług.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT

ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z SAMOCHODAMI

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi zasady dokonywania odliczeń podatku naliczonego zostały szczegółowo wyjaśnione w broszurze „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi” w części „Zasady odliczania przy zmianie wykorzystywania pojazdów oraz zmianie przepisów”, dostępnej na stronie:

http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura_samochody_2014.pdf

W przypadku gdy podatnik ponosi wydatki związane z pojazdami samochodowymi, które dotyczą zarówno jego działalności gospodarczej, jak i celów innych niż działalność gospodarcza (innych niż cele prywatne):

- kwota wynikająca z faktury, dokumentu celnego, deklaracji importowej oraz decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celnego, lub
- kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, objętych procedurą uproszczoną, wynikającego z dokumentu celnego, importu usług oraz dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca,

powinna zostać proporcjonalnie pomniejszona zgodnie z proporcją wyliczoną według przyjętego przez podatnika sposobu określenia proporcji.

W przypadku gdy samochód będzie wykorzystywany również do celów prywatnych wyliczona zgodnie z ww. proporcją kwota podatku naliczonego powinna zostać pomniejszona o 50%. W przypadku gdy samochód będzie używany wyłącznie do działalności gospodarczej (i spełnione są wszystkie wymogi z ustawy o VAT) wyliczona przy pomocy proporcji kwota podatku naliczonego nie będzie pomniejszana.

Jeśli jednak wydatki te są związane z czynnościami opodatkowanymi VAT oraz zwolnionymi z VAT wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej, kwota ta winna ulec dalszemu proporcjonalnemu pomniejszeniu zgodnie z proporcją wyliczoną na podstawie art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 2a, art. 86a, art. 90 ustawy o VAT

PRZYKŁADY

Podatnik świadczy wszystkie rodzaje działalności – odliczanie bieżące i korekty

Przykład 1

Stowarzyszenie nabywa w 2016 r. towary inne niż środki trwałe, które ma zamiar wykorzystywać przy czynnościach pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT oraz w działalności gospodarczej, przy czym w ramach działalności gospodarczej towary będą służyć działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej z VAT. Podatek naliczony przy zakupie towaru wynosi 2 000 zł. Nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku naliczonego do działalności gospodarczej.

Podatnik w celu wyliczenia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą stosuje metodę „pracowniczą”, przyjmując dane za rok 2015, w którym podatnik zatrudniał 10 pracowników, z czego:

- czynności opodatkowane VAT wykonywało 4 pracowników,
- czynności zwolnione z VAT wykonywało 2 pracowników,
- czynności pozostające poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT wykonywało 4 pracowników.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą (tj. działalność opodatkowaną i zwolnioną z VAT):

$$(4 + 2) : 10 \times 100\% = 60\%$$

Wyliczenie proporcji przypadającej na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej:

W 2015 r. podatnik osiągnął:

- obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT – 400 000 zł

- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 200 000 zł

Proporcja przypadająca na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej wyniesie:

$$400\ 000 : (400\ 000 + 200\ 000) \times 100\% = 66,66\% \text{ (w zaokrągleniu 67\%)}$$

Kwota podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi VAT wyniesie:

$$2\ 000\ \text{zł} \times 60\% \times 67\% = 804\ \text{zł}$$

Z tytułu nabycia towarów podatnik w 2016 r. będzie mógł zatem odliczyć 804 zł.

Kwota ta będzie podlegała korekcie po zakończeniu 2016 r.

Korekta na podstawie art. 90c ustawy o VAT

Okazało się, że w 2016 r. towary były wykorzystywane w następujący sposób:

- czynności opodatkowane VAT wykonywało 5 pracowników,
- czynności zwolnione z VAT wykonywał 1 pracownik,
- czynności pozostające poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT wykonywało 4 pracowników.

Proporcja jaka przypada na działalność gospodarczą wyliczona na podstawie danych z 2016 r. nie ulegnie zmianie i wyniesie:

$$(5 + 1) : 10 \times 100\% = 60\%$$

Korekta na podstawie art. 91 ustawy o VAT

Wyliczenie proporcji przypadającej na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej z uwzględnieniem danych dla 2016 r.:

W 2016 r. podatnik osiągnął:

- obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT - 500 000 zł
- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 100 000 zł

Proporcja przypadająca na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej wyniesie:

$$500\ 000\ \text{zł} : (500\ 000\ \text{zł} + 100\ 000\ \text{zł}) \times 100\% = 83,33\% \text{ (w zaokrągleniu 84\%)}$$

Powyższe oznacza, że podatnik mógł odliczyć następującą kwotę podatku naliczonego przy zakupie tych towarów:

$$2\ 000\ \text{zł} \times 60\% \times 84\% = 1\ 008\ \text{zł}$$

Z tytułu nabycia towarów podatnik mógł zatem odliczyć podatek naliczony w wysokości 1 008 zł, tj. w kwocie o 204 zł większej niż wynikało to z wyliczenia proporcji na podstawie danych za rok 2015. Oznacza to, że podatnik będzie mógł w rozliczeniu za styczeń 2017 r. albo I kwartał 2017 r. (jeśli rozlicza się kwartalnie) podwyższyć kwotę podatku naliczonego o 204 zł.

Przykład 2

Stowarzyszenie rozpoczynające od 2016 r. prowadzenie działalności gospodarczej nabyło w 2016 r. budynek (oddany do użytkowania w styczniu 2016 r.), który ma zamiar wykorzystywać do działalności poza VAT (do celów nieopodatkowanych VAT), do działalności gospodarczej opodatkowanej VAT (wynajem na cele użytkowe) oraz na użytek prywatny pracowników (pracownicy będą mogli korzystać nieodpłatnie z pomieszczeń dla celów prywatnych). Budynek został zaliczony do środków trwałych podlegających amortyzacji. Podatek naliczony z faktur dokumentujących nabycie budynku wynosi 200 000 zł.

Podatnik uzgodnił z naczelnikiem urzędu skarbowego, że do wyliczenia proporcji przypadającej na działalność gospodarczą przyjmie dane z wykorzystaniem powierzchni, która będzie przeznaczona do poszczególnych celów, tj.:

- do działalności poza VAT – 500 m²,
- do działalności gospodarczej – 100 m²,
- na użytek prywatny pracowników – 100 m².

Proporcja, jaka przypada na działalność gospodarczą i użytek prywatny wyniesie:

$$200 : (500 + 100 + 100) \times 100\% = 200 : 700 \times 100\% = 28,57\% \text{ (w zaokrągleniu 29\%)}$$

Udział w jakim nieruchomość jest wykorzystywana do działalności gospodarczej:

$$100 : (100+100) \times 100\% = 50\%$$

Kwota podatku naliczonego podlegającego odliczeniu wyniesie zatem:

$$29\% \times 50\% \times 200\ 000 \text{ zł} = 29\ 000 \text{ zł}$$

Z tytułu wydatków poniesionych w 2016 r. na nabycie przedmiotowego budynku podatnik będzie mógł odliczyć 29 000 zł.

Kwota ta będzie podlegała korekcie na podstawie art. 90c i 91 ustawy o VAT w ciągu 10 lat licząc od roku, w którym budynek został oddany do użytkowania, tj. do 2025 r. i będzie dokonywana w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

W przypadku gdyby w ciągu 120 miesięcy, licząc od stycznia 2016 r. (tj. do grudnia 2025 r.) nastąpiła zmiana w stopniu wykorzystania budynku do celów działalności gospodarczej i poza nią oraz do celów prywatnych, podatnik byłby zobowiązany również do dokonania korekty podatku naliczonego odliczonego przy jej nabyciu (art. 90a ustawy o VAT). Korekta będzie dokonywana w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana (w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty).

Przykład 3

Podatnik ponosi w 2016 r. wydatki na zakup kserokopiarki. Zostaje ona oddana do użytkowania także w 2016 r. Podatnik ma zamiar wykorzystywać kserokopiarkę do celów działalności nieobjętej systemem VAT oraz do celów działalności gospodarczej opodatkowanej VAT. Ponadto pracownicy podatnika będą mieli możliwość bezpłatnego kserowania dokumentów prywatnych. Kserokopiarka została zaliczona przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji. Wartość kserokopiarki przekracza 15 tys. zł. Podatek naliczony z tytułu zakupu kserokopiarki wynosi 5 000 zł.

Podatnik przy wyliczaniu proporcji przyjął metodę „obrotową”.

Podatnik skorzysta z możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z użytkowaniem prywatnym kopiarki, jednakże będzie zobowiązany do każdorazowego opodatkowania użycia kopiarki do celów prywatnych.

Podatnik w celu wyliczenia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą stosuje metodę „obrotową”, przyjmując dane za rok 2015, w którym osiągnięto:

- roczny obrót z działalności gospodarczej (opodatkowanej VAT) – 200 000 zł,
- otrzymane w tym roku przychody z działalności poza VAT – 600 000 zł.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą :

$$200\ 000 : (200\ 000 + 600\ 000) \times 100\% = 25\%$$

Kwota podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi VAT wyniesie:

$$5\ 000\ \text{zł} \times 25\% = 1\ 250\ \text{zł}$$

Z tytułu nabycia kserokopiarki podatnik w 2016 r. będzie mógł odliczyć 1 250 zł.

Podatnik każdorazowo opodatkowuje użycie kserokopiarki do celów prywatnych.

Wyliczona kwota podatku naliczonego będzie podlegała korekcie po zakończeniu 2016 r.

Korekta na podstawie art. 90c ustawy o VAT

Za rok 2016 osiągnięto:

- roczny obrót z działalności gospodarczej (opodatkowanej VAT) – 100 000 zł,
- otrzymane w tym roku przychody z działalności poza VAT – 500 000 zł.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą :

$$100\ 000 : (100\ 000 + 500\ 000) \times 100\% = 16,67\% \text{ (w zaokrągleniu 17\%)}$$

Kwota podatku naliczonego wyliczona zgodnie z tą proporcją wyniesie:

$$5\ 000\ \text{zł} \times 17\% = 850\ \text{zł}$$

Podatnik będzie obowiązany w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy 2017 r. skorygować podatek do odliczenia, tj. zmniejszyć ten podatek o kwotę 80 zł $[(850\ \text{zł} - 1\ 250\ \text{zł})/5]$.

Kwota ta będzie podlegała dalszej korekcie na podstawie art. 90c ustawy o VAT w ciągu 5 lat licząc od roku, w którym kserokopiarka została oddana do użytkowania, tj. do 2020 r. i będzie dokonywana w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

Przykład 4

Uczelnia publiczna poniosła w 2016 r. wydatek na zakup samochodu. Uczelnia publiczna zakłada, że samochód będzie wykorzystywany do działalności gospodarczej, która będzie opodatkowana VAT, oraz do działalności poza VAT. Uczelnia publiczna zakłada, że samochód będzie wykorzystywany również do celów prywatnych pracowników. Podatek naliczony z faktury dokumentującej zakup samochodu wynosi 30 000 zł.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą:

W celu wyliczenia proporcji uczelnia publiczna przyjęła metodę wskazaną w rozporządzeniu w sprawie proporcji dla uczelni publicznych. Przyjęto dane za 2014 r.

Roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez uczelnię publiczną w 2014 r. wynosił 40 000 zł.

Suma środków zaliczonych do symbolu F, o którym mowa w § 6 ust. 1 rozporządzenia w sprawie proporcji (za 2014 r.) wyniosła 1 200 000 zł.

Proporcja jaka przypada na działalność podlegającą opodatkowaniu VAT wyniesie więc:

$$40\ 000\ \text{zł} : 1\ 240\ 000\ \text{zł} \times 100\ \% = 3,2\ \% \text{ (w zaokrągleniu 4\%)}$$

Wyliczona z uwzględnieniem tej proporcji kwota podatku naliczonego wyniesie:

$$4\% \times 30\ 000\ \text{zł} = 1\ 200\ \text{zł}$$

W związku z używaniem samochodu do celów działalności gospodarczej i celów prywatnych kwota podatku naliczonego powinna zostać skorygowana.

$$50\% \times 1\ 200\ \text{zł} = 600\ \text{zł}$$

Z tytułu wydatków poniesionych w 2016 r. na zakup samochodu uczelnia publiczna będzie mogła odliczyć 600 zł.

Kwota ta będzie podlegać korekcie po zakończeniu 2016 r.

Korekta na podstawie art. 90c ustawy o VAT.

Roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez uczelnię publiczną w 2015 r. wynosił 20 000 zł.

Suma środków zaliczonych do symbolu F, o którym mowa w § 6 ust. 1 rozporządzenia w sprawie proporcji (za 2015 r.) wyniosła 1 000 000 zł.

Proporcja jaka przypada na działalność podlegającą opodatkowaniu VAT wyniesie więc:

$$20\ 000\ \text{zł} : 1\ 020\ 000\ \text{zł} \times 100\ \% = 1,96\ \% \text{ (w zaokrągleniu 2\%)}$$

Wyliczona z uwzględnieniem tej proporcji kwota podatku naliczonego wyniesie:

$$2\% \times 30\ 000\ \text{zł} = 600\ \text{zł}$$

Uwzględnienie użytku prywatnego samochodu:

$$50\% \times 600\ \text{zł} = 300\ \text{zł}$$

W związku z tym uczelnia publiczna będzie obowiązana w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy 2017 r. skorygować podatek do odliczenia, tj. zmniejszyć podatek o kwotę 60 zł [(300 zł – 600 zł)/5].

Kwota ta będzie podlegała dalszej korekcie na podstawie art. 90c ustawy o VAT w ciągu 5 lat licząc od roku, w którym samochód został oddany do użytkowania, tj. do 2020 r. i będzie dokonywana w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

Przykład 5

Podatnik nabywa w 2016 r. komputer o wartości przekraczającej 15 tys. zł, który ma zamiar wykorzystywać przy czynnościach pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT, w działalności gospodarczej, przy czym w ramach działalności gospodarczej towary będą służyć działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej z VAT) oraz do nieodpłatnego użytku prywatnego pracowników (pracownicy mogą za zgodą podatnika korzystać po godzinach pracy z komputera w celach prywatnych – co reguluje szczegółowy regulamin). Podatek naliczony przy zakupie komputera wynosi 5 000 zł. Nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie podatku naliczonego do działalności gospodarczej.

Podatnik skorzysta z możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z użytkowaniem prywatnym komputera i będzie każdorazowo opodatkowywał użycie komputera do celów prywatnych.

Podatnik w celu wyliczenia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą stosuje metodę „obrotową”, przyjmując dane za rok 2015, w którym osiągnięto:

- roczny obrót z działalności gospodarczej (opodatkowanej VAT i zwolnionej) – 700 000 zł,
- przychody z działalności poza VAT – 100 000 zł.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą :

$$700\ 000 : (700\ 000 + 100\ 000) \times 100\% = 87,5\% \text{ (w zaokrągleniu 88\%)}$$

Wyliczenie proporcji przypadającej na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej:

W 2015 r. podatnik osiągnął:

- obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT - 600 000 zł
- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 100 000 zł

Proporcja przypadająca na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej wyniesie:

$$600\ 000 : (600\ 000 + 100\ 000) \times 100\% = 85,71\% \text{ (w zaokrągleniu 86\%)}$$

Kwota podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi VAT wyniesie:

$$5\ 000\ \text{zł} \times 88\% \times 86\% = 3\ 784\ \text{zł}$$

Z tytułu nabycia komputera podatnik w 2016 r. będzie mógł odliczyć 3 784 zł.

Podatnik każdorazowo opodatkowuje użycie komputera do celów prywatnych.

Wyliczona kwota podatku naliczonego będzie podlegała korekcie po zakończeniu 2016 r.

Korekta na podstawie art. 90c ustawy o VAT

Za rok 2016 osiągnięto:

- roczny obrót z działalności gospodarczej (opodatkowanej i zwolnionej) – 500 000 zł,
- roczne przychody z działalności poza VAT – 100 000 zł.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą z uwzględnieniem danych za 2016 r.:

$$500\ 000 : (500\ 000 + 100\ 000) \times 100\% = 83,3\% \text{ (w zaokrągleniu 84\%)}$$

Korekta na podstawie art. 91 ustawy o VAT

Wyliczenie proporcji przypadającej na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej z uwzględnieniem danych za 2016 r.:

W 2016 r. podatnik osiągnął:

- obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT – 400 000 zł
- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 100 000 zł

Proporcja z uwzględnieniem tych danych wyniesie:

$$400\ 000\ \text{zł} : (400\ 000\ \text{zł} + 100\ 000\ \text{zł}) \times 100\% = 80\%$$

Powyższe oznacza, że podatnik mógł odliczyć następującą kwotę podatku naliczonego przy zakupie tego komputera:

$$5\ 000\ \text{zł} \times 84\% \times 80\% = 3\ 360\ \text{zł}$$

Podatnik będzie obowiązany w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy 2017 r. skorygować podatek do odliczenia, tj. zmniejszyć ten podatek o kwotę 85 zł [(3 360 zł – 3 784 zł)/5].

Kwota ta będzie podlegała dalszej korekcie na podstawie art. 90c i art. 91 ustawy o VAT w ciągu 5 lat licząc od roku, w którym komputer został oddany do użytkowania, tj. do 2020 r. i będzie dokonywana w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

Przykład 6

Podatnik nabywa w 2016 r. samochód osobowy, który ma zamiar wykorzystywać przy czynnościach pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT oraz w działalności gospodarczej, przy czym w ramach działalności gospodarczej towary będą służyć działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej z VAT. Podatnik nie zamierza wykorzystywać samochodu do celów prywatnych. Wartość samochodu z podatkiem VAT wynosi 53 480 zł. Podatek naliczony przy zakupie samochodu wynosi 10 000 zł. Nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie podatku naliczonego do działalności gospodarczej.

Podatnik nie zamierza wykorzystywać samochodu do celów prywatnych (spełnione są wszystkie wymogi z ustawy o VAT).

Podatnik w celu wyliczenia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą stosuje metodę „obrotową”.

W 2015 r. podatnik osiągnął:

- obrót z tytułu działalności opodatkowanej VAT – 700 000 zł,

- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 100 000 zł,
- przychody z tytułu czynności pozostających poza działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT – 200 000 zł.

Wyliczenie proporcji przypadającej na działalność gospodarczą (tj. działalność opodatkowaną i zwolnioną z VAT):

$$(700\ 000 + 100\ 000) : (700\ 000 + 100\ 000 + 200\ 000) \times 100\% = 80\%$$

Wyliczenie proporcji przypadającej na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej:

Proporcja przypadająca na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej wyniesie:

$$700\ 000 : (700\ 000 + 100\ 000) \times 100\% = 87,5\% \text{ (w zaokrągleniu } 88\%)$$

Kwota podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi VAT wyniesie:

$$10\ 000 \text{ zł} \times 80\% \times 88\% = 7\ 040 \text{ zł}$$

Z tytułu nabycia towarów podatnik w 2016 r. będzie mógł odliczyć 7 040 zł.

W związku z tym, że samochód jest wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej, kwota podatku naliczonego nie będzie pomniejszona o 50%, jak to ma miejsce w przypadku używania samochodu do celów prywatnych na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT (spełnione są wszystkie wymogi ustawowe).

Kwota 7 040 zł będzie podlegała korekcie na podstawie art. 90c i 91 ustawy o VAT w ciągu 5 lat licząc od roku, w którym samochód został oddany do użytkowania, tj. do 2020 r. i będzie dokonywana w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.